

## 5.1 Die Prüfung der Abgabenerklärung

Vor allem bei der **Arbeitnehmerveranlagung** vergehen zwischen Abgabe der Erklärung über FinanzOnline und Ergehen des Bescheides wenige Tage. Grund hierfür ist einerseits die automatisierte Veranlagung nichtselbständiger Einkünfte und andererseits, dass in Routinefällen nicht jede Veranlagung einem gesonderten Prüfverfahren unterzogen wird. Wenn bestimmte Aufwendungen in jedem Jahr und in etwa in gleicher Höhe geltend gemacht werden, so ist eine jährliche Prüfung nicht erforderlich.

### 5.1.1 Der Ergänzungsauftrag und der Bedenkenvorhalt nach § 161 BAO

In jenen Fällen, in denen eine **Überprüfung** der geltend gemachten Aufwendungen als **erforderlich** angesehen wird, kommen folgende Varianten in Betracht:

- **Die Erteilung eines Ergänzungsauftrages:** Ein Ergänzungsauftrag wird nach § 161 Abs. 1 BAO in den Fällen erteilt, in welchen die **Angaben in der Abgabenerklärung unvollständig oder unklar** sind. Ein Ergänzungsauftrag stellt eine verfahrensleitende Verfügung ( $\Rightarrow$  *Punkt 6.3.4*) dar, die grundsätzlich schriftlich zu ergehen hat, jedoch auch mündlich ergehen kann, und gesondert nicht über eine Beschwerde bekämpft werden kann.
- **Die Versendung eines Bedenkenvorhaltes:** In den Fällen, in denen der **Sachverhalt durch die Behörde zu erforschen** ist, ist der Partei ein Bedenkenvorhalt zuzusenden. Die hierfür notwendigen Ermittlungsschritte und Sammlung von Beweismitteln erfolgt über diesen Vorhalt, da die Abgabenbehörde über dieses Schriftstück die erforderlichen Fragen stellt und die notwendigen Unterlagen abverlangt. Ebenso wie der Ergänzungsauftrag ist der Vorhalt tunlichst schriftlich zu erteilen, kann aber auch, wie etwa im Rahmen einer Betriebsprüfung, mündlich erteilt werden. Auch der Bedenkenvorhalt stellt eine verfahrensleitende Verfügung dar ( $\Rightarrow$  *Punkt 6.3.4*).

Sofern ein Ergänzungsersuchen oder ein Bedenkenvorhalt **nicht, nicht zeitgerecht oder nur unzureichend beantwortet** wird, kann die Abgabenbehörde daraus nicht schon schließen, dass die dem Vorhalt oder dem Ergänzungsersuchen zugrundeliegenden Bedenken berechtigt sind und die betroffenen geltend gemachten Aufwendungen zu Unrecht erklärt wurden.

Wenn die Abgabenbehörde aus der Beantwortung des Ergänzungsersuchens oder des Bedenkenvorhaltes heraus zu dem Ergebnis kommt, dass **im Bescheid von der Abgabenerklärung abzuweichen ist**, hat sie den Abgabepflichtigen vor Erstellung des Bescheides **darüber zu unterrichten**, wenn die Abweichungen zu seinen Ungunsten erfolgen. Dies gilt jedoch nur hinsichtlich der Berücksichtigung von Sachverhaltselementen, nicht aber, wenn die Abgabenbehörde hinsichtlich des Abgabenanspruches eine andere Rechtsauffassung vertritt als der Abgabepflichtige. In

diesem Fall ist die Abgabenbehörde nach der Judikatur nur verpflichtet, ihre Rechtsauffassung in der Bescheidbegründung zu erklären.

### **Beispiel: Ergänzungsauftrag bei Abgabe der Erklärung in Papierform**

Herr Wollny verweigert die Anwendung von FinanzOnline und bringt seine Abgabenerklärung samt Beilagen für seinen kleinen Tischlereibetrieb persönlich in Papierform durch Übergabe am Schalter des IC in seinem Finanzamt ein.

Bei seiner Erklärung für das Jahr 2017 hat Herr Wollny einige wesentliche Kennzahlen in seiner Beilage ausgelassen. Aus diesem Grund wird ihm vom Sachbearbeiter seines Finanzamtes ein Ergänzungsersuchen zugesandt, in dem er gebeten wird, die fehlenden Summen zu ergänzen. Er nimmt die Kopie seiner Abgabenerklärung, die er sich immer zieht, wenn er sie abgibt, und stellt erschrocken fest, dass er eben jene Kennzahlen tatsächlich nicht mit Summen versehen hat. Er holt dies mit Hilfe einer neuen Erklärung, die er dieses Mal vollständig ausfüllt, nach und hofft, dass dies genügt. Er fragt bei der Abgabe die Dame am Schalter zur Sicherheit noch einmal, was das betrifft.

**?** Ist für Herrn Wollny alles in Ordnung?

**☞** *Die Dame am Schalter des Infocenters seines Finanzamtes wird Herrn Wollny sicher mitteilen, dass er **dem Ergänzungsersuchen korrekt nachgekommen** ist und dass im Abgabenbescheid nun die ursprünglich fehlenden Aufwendungen berücksichtigt werden.*

*Dass er die Antwort im Rahmen einer neuen Abgabenerklärung vorgenommen hat, führt allerdings dazu, dass diese neuerlich eingescannt werden muss, was **das Verfahren verzögert**. Die Dame am Schalter wird Herrn Wollny aber mitteilen, dass sie das für ihn zuständige Team über seinen Besuch informieren und vermerken wird, dass das Ergänzungsersuchen mittels einer neuen Abgabenerklärung beantwortet wurde.*

### **Beispiel: Bedenkenvorhalt**

Frau Zillner reicht seit Jahren ihre Einkommensteuererklärung über FinanzOnline ein. Im Jahr 2017 hat sie erhebliche Werbungskosten für Arbeitsmittel und Fachliteratur geltend gemacht und freut sich auf die entsprechende Gutschrift, die sie aufgrund der Vorausberechnung erwartet. Die Überweisung der Gutschrift bleibt aus, dafür erhält Frau Zillner einen Bedenkenvorhalt, in dem sie darum gebeten wird, die von ihr in erheblicher Höhe geltend gemachten Werbungs- und Krankheitskosten nachzuweisen und zu diesem Zweck eine ausführliche Aufstellung samt Beilagen zu übermitteln. Frau Zillner erscheint das übertrieben, da sie im vorangegangenen Jahr keine Nachweise für ähnlich hohe Aufwendungen erbringen musste. Also sucht sie im System von FinanzOnline nach einer Möglichkeit, Widerspruch einzulegen.

**?** Hat Frau Zillner die Möglichkeit, den Bedenkenvorhalt zu bekämpfen?

☞ Bei einem Bedenkenvorhalt handelt es sich um eine verfahrensleitende Verfügung, die **nicht gesondert bekämpft werden kann**. Frau Zillner kann also nur zwei Dinge tun: sie kann die Beantwortung des Bedenkenvorhalts entweder vornehmen oder sie unterlassen.

Wenn sie den **Vorhalt nicht beantwortet**, ist zu erwarten, dass die Abgabenbehörde einen weiteren Vorhalt zusendet, der Frau Zillner eine weitere Frist für die Beantwortung einräumt. Sollte Frau Zillner diesem Vorhalt auch nicht nachkommen, hat die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung zu entscheiden, ob der Anspruch auf die Absetzbarkeit der geltend gemachten Aufwendungen besteht. Da keine Nachweise erbracht wurden, ist zu erwarten, dass die Werbungs- und Krankheitskosten nicht anerkannt werden.

Mitunter wird in einem wiederholt zugesandten Vorhalt darauf hingewiesen, dass geltend gemachte Aufwendungen bei Nichtbeantwortung nicht anerkannt werden. Dies hat für sich jedoch keine Rechtsgrundlage in § 161 BAO und ist im Rahmen der Beschwerde durch die Beibringung der erforderlichen Unterlagen leicht zu widerlegen.

Frau Zillner kann durch die Nichtbeantwortung also lediglich bewirken, dass sich das Verfahren in die Länge zieht. Sofern sie die **erforderlichen Belege** vorweisen kann, wäre sie also gut beraten, diese **an die Abgabenbehörde zu übermitteln**. Das ist, sofern sie diese Belege beispielsweise durch Einscannen in eine elektronische Form (nur PDF-Format!) bringen kann, auch über FinanzOnline möglich.

### 5.1.2 Die Aufforderung zur Empfängernennung nach § 162 BAO

Werden Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben vom Abgabepflichtigen geltend gemacht, liegt es im Ermessen der Behörde, vom Abgabepflichtigen die **Nennung der Empfänger seiner Aufwendungen** in der Weise zu verlangen, dass dieser die Empfänger der jeweiligen Beträge genau bezeichnen muss. Nach der Rechtsprechung werden dadurch folgende Ziele verfolgt:

- Hauptzweck des § 162 BAO ist die durch das Abgabenverfahren zu erfolgende Erforschung des wirklichen Sachverhalts und die damit verbundene Absetzbarkeit der geltend gemachten Beträge. Da die Verhängung von Zwangsstrafen in diesem Zusammenhang unzulässig wäre, erscheint die drohende Rechtsfolge der Nennungsverweigerung (Nichtanerkennung der Aufwendungen) als sinnvoll für die Erreichung des Normzweckes.
- Ein weiteres Ziel, das mit der Empfängernennung nach Ansicht des VwGH durch § 162 BAO verfolgt wird, ist die Erfassung der geltend gemachten Beträge bei den Gläubigern des Abgabepflichtigen.

Diese Aufforderung zur Empfängernennung stellt verfahrensrechtlich eine verfahrensleitende Verfügung dar (⇒ *Punkt 6.3.4*), die als solche **nicht gesondert mittels Beschwerde bekämpft** werden kann.

In der Aufforderung zur Empfängernennung ist auch **die Rechtsfolge**, die gesetzt wird, wenn der Aufforderung **nicht oder nur unzureichend nachgekommen** wird, zu beschreiben.

Kommt der Abgabepflichtige der Aufforderung zur Empfängernennung **nicht oder nicht rechtzeitig nach**, so ist die Abgabenbehörde gesetzlich verpflichtet, jene **Beträge**, die Gegenstand der Aufforderung zur Empfängernennung waren, **nicht mehr anzuerkennen**. Diese Rechtsfolge liegt – im Gegensatz zur Aufforderung selbst – nicht mehr im Ermessen der Abgabenbehörde. Hieraus können sich zwei Folgen aus der Aufforderung zur Empfängernennung für den Abgabepflichtigen ergeben:

1. **Der Abgabepflichtige kommt der Aufforderung nach:** Bei fristgerechter und hinreichend genauer Nennung der Empfänger prüft die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung die Absetzbarkeit der gegenständlichen Beträge.
2. **Der Abgabepflichtige kommt der Aufforderung nicht nach:** Bei Nichtnennung der Empfänger bleibt der Abgabenbehörde keine andere als die gesetzlich vorgesehene Möglichkeit, die gegenständlichen Beträge nicht anzuerkennen und den Bescheid entsprechend anderslautend zu erlassen. Die Begründung hat in diesem Fall auch die Nichterfüllung des § 162 BAO zu enthalten.

Keine direkte Folge der Aufforderung ist die Rechtswidrigkeit des Aufforderungsbescheides. Der Bescheid nach § 162 BAO kann aus folgenden Gründen **rechtswidrig** sein:

- Die Aufforderung ist sachlich nicht zu rechtfertigen.
- Dem Abgabepflichtigen ist es aus faktischen Gründen nachweislich nicht möglich, der Aufforderung nachzukommen; etwa weil seine Unterlagen verbrannt oder aus anderen Gründen nicht mehr verwendbar sind.

Ist der Aufforderungsbescheid selbst aus den genannten Gründen rechtswidrig, kann diese **Rechtswidrigkeit erst in der Beschwerde gegen den Abgabenbescheid** geltend gemacht werden.

**!** **Achtung:** Bei *juristischen Personen*, die nach § 7 Abs. 3 KStG der *Körperschaftsteuer* unterliegen, also in erster Linie bei Kapitalgesellschaften, wird im Falle der Nichtbeantwortung einer Aufforderung zur Empfängernennung zusätzlich zur Nichtanerkennung der gegenständlichen Betriebsausgaben gem. § 22 Abs. 3 KStG ein **Zuschlag in Höhe von 25 %** eben dieser Beträge fällig, welcher auf die erforderliche Gewinnerhöhung aufgeschlagen wird.

#### **Beispiel: Aufforderung zur Empfängernennung**

Frau Huber hat einen kleinen Gemischtwarenladen, der an sieben Tagen in der Woche geöffnet hat. In den Sommermonaten 2017 musste sie auf eine Personalgestellungsfirma zugreifen, da beide Aushilfen, die sie in dieser Zeit auf Teilzeitbasis beschäftigt, ausgefallen waren. Die an sie vermittelten Damen leisteten gute Arbeit für gutes Geld, das Frau Huber als Fremdleistungen in ihrer Abgabenerklärung geltend macht.

Im Rahmen der Veranlagung des Jahres 2017 wird Frau Huber aufgefordert, die Empfänger eben jener Fremdleistungen zu nennen und sendet einerseits eine genaue Liste und andererseits sämtliche in Anspruch genommenen und in Rechnung gestellten und bezahlten Leistungen an das Finanzamt. Sie hofft, damit der Aufforderung nachgekommen zu sein.

**?** Kann Frau Huber nun damit rechnen, dass die geltend gemachten Fremdleistungen anerkannt werden?

**➡** *Da sie der Aufforderung sehr umfangreich nachkommt, vermeidet Frau Huber erfolgreich die negativen Folgen der Aufforderung zur Empfängernennung. Die Behörde hat nun im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beurteilen, ob die Fremdleistungen anzuerkennen sind oder nicht. Aufgrund der erbrachten Nachweise muss sich Frau Huber jedoch keine Sorgen machen. Die Abgabenbehörde wird die **geltend gemachten Kosten anerkennen**.*

### **Beispiel: Rechtsfolgen bei nicht erfolgter Empfängernennung**

Frau Stabler ist mit ihrem Handelsbetrieb vor allem deshalb sehr erfolgreich, weil sie nur Verkäuferinnen auf geringfügiger Basis anstellt und mit ihnen Werkverträge schließt, die sie in ihrer Abgabenerklärung als Fremdleistungen geltend macht. Im Rahmen ihres Veranlagungsverfahrens wird sie dazu aufgefordert, die Empfänger der geltend gemachten Fremdleistungen zu nennen. Der Bedenkenvorhalt, den sie daraufhin zugestellt erhält, enthält auch eine Aufforderung nach § 162 BAO. In der Aufforderung wird auch auf die Rechtsfolge hingewiesen, die eintritt, wenn sie der Aufforderung nicht binnen fünf Wochen nachkommt. Frau Stabler ignoriert die Aufforderung, kommt aber den anderen Fragen und Ersuchen um Übermittlung von Unterlagen vollständig nach.

Als sie den Einkommensteuerbescheid erhält, wundert sie sich daher sehr darüber, dass die geltend gemachten Fremdleistungen unter Berufung auf § 162 BAO nicht anerkannt werden. Sie erhebt Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid, verweigert jedoch weiterhin die Bekanntgabe ihrer Empfänger, da ihrer Ansicht nach auch die Rechtsfolge im Ermessen der Behörde liegt und diese durch ihre Handlungsweise eindeutig ihre Kompetenzen überschreitet.

**?** Wird Frau Stabler mit ihrer Beschwerde Erfolg haben?

**➡** *Während Absatz 1 des § 162 BAO in der Tat im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, hat es die Abgabepflichtige in der Hand, ob die Rechtsfolge eintritt oder nicht, denn Absatz 2 ist **keine Ermessensnorm** mehr, sondern aufgrund der Reaktion der Abgabepflichtigen auf die Aufforderung entsprechend zwingend.*

*Da Frau Stabler der Aufforderung zur Nennung der Empfänger ihrer Fremdleistungen wiederholt nicht nachkommt, hat die Abgabenbehörde keine andere Wahl, als die hierfür vorgesehene Rechtsfolge zu setzen und die **Anerkennung der geltend gemachten Betriebsausgaben zu versagen**. Frau Stabler wird mit ihrem*

*Rechtsmittel so lange keinen Erfolg haben, bis sie das durch die Aufforderung zu erforschende Sachverhaltselement, die Identität der Empfänger jener Beträge, die Frau Stabler als Fremdleistungen geltend gemacht hat, offenlegt.*

### **Beispiel: Beschwerde gegen rechtswidrige Aufforderung zur Empfänger-nennung**

Dr. Guttenborg ist selbständig tätig und hat seine Abgabenerklärung vor fünf Monaten eingereicht. Nun erreicht ihn ein besonderer Bedenkenvorhalt, in dem er zur Nennung der Empfänger jener Beträge aufgefordert wird, die er in seinen Betriebsausgaben für Fremdlöhne angegeben hat. In dem Vorhalt wird zwar § 162 BAO als Rechtsgrundlage genannt, jedoch nicht ausdrücklich auf die Rechtsfolgen hingewiesen. Dr. Guttenborg kommt der Aufforderung daher nicht nach.

In der Folge enthält sein Abgabebescheid eine gravierende Nachforderung, da die Fremdlöhne nicht berücksichtigt wurden. Dies wird mit der zwingenden Rechtsfolge des § 162 Abs. 2 BAO begründet. Dr. Guttenborg will dagegen vorgehen, jedoch weiß er nicht so genau, ob eine Beschwerde gegen einen Vorhalt zulässig ist.

**?** Wie kann Dr. Guttenborg die Verweigerung der Absetzbarkeit seiner Fremdlöhne bekämpfen?

**➡** *Dr. Guttenborg kann die **rechtswidrige Aufforderung** zur Nennung seiner Empfänger **in der Beschwerde gegen den Abgabebescheid bekämpfen**. Er kann dabei unter anderem anführen, dass in der Aufforderung der notwendige Hinweis auf die Rechtsfolge des § 162 BAO unterlassen wurde. Dies stellt einen Verfahrensfehler dar, der als Begründung für die Nichtberücksichtigung der Fremdlöhne ausfällt. In diesem Punkt ist seiner Beschwerde stattzugeben.*

*Dr. Guttenborg muss jedoch damit rechnen, dass er abermals zur Nennung der Empfänger seiner Fremdlöhne aufgefordert wird. Somit würde eine Beschwerde das Verfahren lediglich in die Länge ziehen. Wenn Dr. Guttenborg den Vorhalt trotz des offensichtlichen Verfahrensmangels korrekt beantwortet, muss die Behörde die gegenständlichen Aufwendungen anerkennen.*

### **Beispiel: Nicht erfolgte Empfängernennung bei einer GmbH**

Frau Brandenburg führt ihr kleines, aber sehr lukratives Juweliergeschäft in Form einer GmbH, deren Alleingesellschafterin sie ist. Im Jahr 2017 hat sie einige Renovierungs- und Umbauarbeiten an ihrem Laden vornehmen lassen, welche allesamt ohne Rechnung durchgeführt wurden. Dennoch macht sie diese Kosten als Umbaumaßnahmen in ihrer Körperschaftsteuererklärung geltend.

Als im Rahmen der Prüfung ihrer Abgabenerklärung aufgrund eben jener ungewöhnlich hohen Beträge eine Aufforderung zur Nennung der Empfänger an die GmbH gestellt wird, ignoriert Frau Brandenburg diese Aufforderung, da dies

ihrer Ansicht nach im Vergleich zu einem möglichen Finanzstrafverfahren das kleinere Übel darstellt. In der Folge werden, wie erwartet, die geltend gemachten Kosten für die Umbaumaßnahmen nicht anerkannt. Jedoch findet sich aber auch ein Zuschlag in Höhe von einem Viertel dieser Aufwendungen, welcher die Nachforderung an die GmbH empfindlich erhöht.

**?** Was hat es mit diesem Zuschlag auf sich?

**☞** Der **Zuschlag von 25 %** der nicht über die Beantwortung der Aufforderung zur Empfängernennung nach § 162 BAO nachgewiesenen Kosten betrifft **ausschließlich Kapitalgesellschaften**, da natürliche Personen nicht unter die Körperschaftsteuer fallen, der Zuschlag seine Rechtsgrundlage aber im § 22 Abs. 3 KStG hat. Die Verhängung eines solchen Zuschlages bei Nichtbeantwortung der Aufforderung zur Empfängernennung **liegt nicht im Ermessen der Behörde**, sondern ist, ebenso wie die nach § 162 BAO zu setzende Rechtsfolge, **zwingend** durch die Abgabenbehörde zuzurechnen.

### 5.1.3 Die Vermutung gem. § 163 BAO

Nach § 163 BAO wird vermutet, dass Bücher und Aufzeichnungen, die nach den Vorschriften der §§ 131 und 131b BAO erstellt wurden und somit **alle Formerfordernisse erfüllen, als ordnungsgemäß geführt gelten** und daher auch der Abgabenerhebung zugrunde zu legen sind.

Sofern Bücher und Aufzeichnungen nach den genannten Normen als ordnungsgemäß geführt gelten, **ist von der Abgabenbehörde zu beweisen**, dass eine sachliche **Unrichtigkeit vorliegt**.

Auf der anderen Seite kann nicht automatisch aus einer formellen Unrichtigkeit von Büchern und Aufzeichnungen auf eine sachliche Unrichtigkeit derselben geschlossen werden, da es in diesem Fall nicht Sache des Abgabepflichtigen ist, die sachliche Richtigkeit seiner Bücher und Aufzeichnungen zu beweisen.

**!** **Zu beachten** ist in beiden Fällen, dass sowohl die formale Unrichtigkeit von Büchern und Aufzeichnungen als auch der begründete Verdacht, dass diese trotz formaler Korrektheit sachlich unrichtig sind, eine **Schätzung** nach § 184 BAO (⇒ Punkt 5.3) nach sich ziehen kann. Diese Schätzung kann auf verschiedene Arten, aber immer unter möglichst umfassender Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse erfolgen.

#### Beispiel: Schätzung der Einkünfte

Frau von Jammer führt eine kleine, feine Boutique im ersten Wiener Gemeindebezirk. Sie ist bei der Führung ihrer Bücher nicht besonders penibel und sammelt diese in einem dieser formschönen Kartonboxen, die man bei einem bekannten Möbelhaus bekommt, und stellt am Jahresende aus diesem Konvolut ihre Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zusammen.